

NICSP 3—POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 8 (revisada en diciembre de 2003), *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 8, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las NIIF, las NIC, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS,” “IAS” “IASB,” “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” y “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben utilizarse sin el consentimiento de la Fundación IFRS.

NICSP 3—POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* fue emitida en mayo de 2000.

En diciembre de 2006 el IPSASB emitió una NICSP 3 revisada.

Desde entonces, la NICSP 3 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitido en abril de 2016)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitida en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP* (emitida en enero de 2010)
- NICSP 31, *Activos Intangibles* (emitida en enero de 2010)
- *Mejoras a las NICSP* (emitido en noviembre de 2010)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 3

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de Introducción	Eliminado	Mejoras a las NICSP octubre de 2011
Encabezamiento sobre el IN11	Modificado	Mejoras a las NICSP noviembre de 2010
5	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
6	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
7	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
9	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
10	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010 Mejoras a las NICSP abril de 2016
11	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010
12	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
13	Eliminado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
14	Modificado	Mejoras a las NICSP enero de 2010 Mejoras a las NICSP abril de 2016
15	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
17	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
22	Modificado	NICSP 31 enero de 2010
34	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
59A	Nuevo	Mejoras a las NICSP enero de 2010
59B	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
59C	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
59D	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
60	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

NICSP 3—POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLE Y ERRORES

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo.....	1-2
Alcance	3-6
Definiciones	7-8
Materialidad o Importancia relativa.....	8
Políticas contables.....	9-36
Selección y aplicación de políticas contables.....	9-15
Congruencia de políticas contables	16
Cambios en políticas contables.....	17-36
Aplicación de cambios en las políticas contables.....	24-32
Aplicación retroactiva	27
Limitaciones a la aplicación retroactiva.....	28-32
Información a revelar	33-36
Cambios en estimaciones contables.....	37-45
Información a revelar.....	44-45
Errores.....	46-54
Limitaciones a la reexpresión retroactiva	48-53
Información a revelar sobre errores de periodos anteriores.....	54
Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retrospectiva	55-58
Fecha de vigencia.....	59-60
Derogación de la NICSP 3 (2000)	61
Apéndice: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Guía de implementación	
Comparación con la NIC 8	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, está contenida en los párrafos 1–61. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 3 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3 facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el (a) tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, (b) cambios en las estimaciones contables, y (c) la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y representación fiel de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en períodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades.
2. Los requerimientos de información a revelar relativos a políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, han sido establecidos en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

Alcance

3. **Esta Norma se aplicará en la selección y aplicación de políticas contables, así como en la contabilización de los cambios en éstas y en las estimaciones contables, y en la corrección de errores de períodos anteriores.**
4. Los efectos fiscales de correcciones de errores de períodos anteriores y de ajustes retroactivos hechos para aplicar cambios en las políticas contables, no se consideran en esta Norma, ya que no son relevantes para muchas entidades del sector público. Las normas de contabilidad internacionales o nacionales que tienen relación con impuestos a las ganancias contienen guías sobre el tratamiento de los efectos fiscales.
5. [Eliminado]
6. [Eliminado]

Definiciones

7. **Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:**

Políticas contables son los principios, bases, convencionalismos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

Un cambio en una estimación contable es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o de nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Impracticable la aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Para un periodo anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:

- (a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas no son determinables;
- (b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo; o
- (c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y es imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:
 - (i) suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y
 - (ii) tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del periodo previo fueron autorizados para su emisión;

de otro tipo de información.

Errores en periodos anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

- (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron autorizados para su emisión; y
- (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

La aplicación prospectiva de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste, respectivamente, en:

- (a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y

- (b) el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el periodo corriente y los futuros, afectados por dicho cambio.

La aplicación retroactiva consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si se hubiera aplicado siempre.

La reexpresión retroactiva consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en períodos anteriores no se hubiera cometido nunca.

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquellas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente.

Materialidad o Importancia relativa

8. Evaluar si un error o inexactitud pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios, y por tanto de considerarse significativa, exigirá tener en cuenta las características de tales usuarios. Se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable del sector público y de las actividades económicas y de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia. En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo los usuarios con las características descritas pueden verse influidos, en términos razonables, al tomar y evaluar decisiones.

Políticas contables

Selección y aplicación de políticas contables

9. **Cuando una NICSP sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la Norma.**
10. Las NICSP establecen las políticas contables sobre las que el IPSASB ha llegado a la conclusión de que dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre las transacciones, otros eventos y condiciones a las que son aplicables. Estas políticas no necesitan ser aplicadas cuando el efecto de su utilización no sea significativo. Sin embargo, no es adecuado dejar de aplicar las NICSP, o dejar de corregir errores, apoyándose en que el efecto no es significativo, con el fin de alcanzar una presentación particular de la situación financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de la entidad.
11. Las NICSP se acompañan de guías que ayudan a las entidades a aplicar sus requerimientos. Todas estas guías señalan si son parte integrante de las NICSP. Las guías que sean parte integrante de las NICSP serán de cumplimiento

obligatorio. Las guías que no sean parte integrante de las NICSP no contienen requerimientos aplicables a los estados financieros.

12. En ausencia de una NICSP que sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable a fin de suministrar información que sea relevante a efectos de rendición de cuentas y necesidades de los usuarios para la toma de decisiones, que represente de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad, que cumpla con las características cualitativas de comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad y verificabilidad y que tenga en cuenta las restricciones de la información incluida en los estados financieros con propósito general y el equilibrio entre las características cualitativas.
13. [Eliminado]
14. Al realizar los juicios profesionales descritos en el párrafo 12, la gerencia se referirá, y considerará la aplicabilidad de, las siguientes fuentes según el siguiente orden:
 - (a) los requerimientos de las NICSP que traten temas similares y relacionados; y
 - (b) las definiciones y criterios de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos descritos en el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*.
15. Al realizar los juicios profesionales descritos en el párrafo 12, la gerencia podría considerar también (a) los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas y (b) las prácticas aceptadas del sector público o privado en la medida que, pero solo en la medida que estas no entren en conflicto con las fuentes del párrafo 14. Ejemplos de tales pronunciamientos incluyen los pronunciamientos del IASB, incluyendo las NIIF e Interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones del IASB (CINIIF) o el anterior Comité de Interpretaciones (SIC).

Congruencia de políticas contables

16. Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera congruente para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una NICSP específicamente requiera o permita establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una NICSP requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera congruente a cada categoría.

Cambios en políticas contables

17. **Una entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:**
 - (a) se requiere por una NICSP; o
 - (b) lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos y condiciones que afecten a la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.
18. Los usuarios de los estados financieros tienen la necesidad de poder comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, a fin de identificar tendencias en su situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo. En consecuencia, se aplicarán las mismas políticas contables dentro de cada periodo, así como de un periodo a otro, excepto si se produjera un cambio en una política contable que cumpliera alguno de los criterios del párrafo 17.
19. **Un cambio de una base contable a otra base contable es un cambio de política contable.**
20. **Un cambio en el tratamiento contable, reconocimiento o medición de una transacción, evento o condición dentro de la aplicación de un mismo método contable, se considera como un cambio en la política contable.**
21. **Las siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:**
 - (a) la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de aquéllos que han ocurrido previamente; y
 - (b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no han ocurrido anteriormente o que, de ocurrir, no fueron significativos.
22. **La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, o la NICSP 31, *Activos Intangibles*, es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la NICSP 17 o la NICSP 31, en lugar de aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma.**
23. Los párrafos 24 a 36 no serán de aplicación a los cambios en las políticas contables descritos en el párrafo 22.

Aplicación de cambios en las políticas contables

24. **Con sujeción al párrafo 28:**
 - (a) una entidad contabilizará un cambio en una política contable derivado de la aplicación inicial de una NICSP, de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tal Norma, si las hubiere; y

- (b) cuando una entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una NICSP que no incluya disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, aplicará dicho cambio retroactivamente.
25. Para los propósitos de esta Norma, la aplicación anticipada de una Norma no se considera un cambio voluntario en una política contable.
26. En ausencia de una NICSP que específicamente se aplica a una transacción, otro evento o condición, la gerencia puede, de acuerdo con el párrafo, aplicar una política contable conforme a (a) los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas y (b) prácticas aceptadas del sector público o privado, pero solo en la medida que, éstas sean congruentes con el párrafo 15. Ejemplos de tales pronunciamientos incluyen los pronunciamientos del IASB, incluyendo el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, las NIIF e Interpretaciones emitidas por el IFRIC o el anterior SIC. Si, debido a una modificación de tal pronunciamiento, la entidad optase por el cambio de una política contable, ese cambio se contabilizará, y se revelará como un cambio voluntario de una política contable.

Aplicación retroactiva

27. **Con sujeción al párrafo 28, cuando un cambio en una política contable se aplique retroactivamente de acuerdo con el párrafo 24(a) o (b), la entidad ajustará los saldos iniciales de cada componente afectado de los activos netos/patrimonio para el periodo anterior más antiguo que se presente, revelando información acerca de los demás importes comparativos para cada periodo anterior presentado, como si la nueva política contable se hubiese estado aplicando siempre.**

Limitaciones a la aplicación retroactiva

28. **Cuando sea obligatoria la aplicación retroactiva en función de lo establecido en el párrafo 24(a) o (b), el cambio en la política contable se aplicará retroactivamente, salvo y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio en cada periodo específico o el efecto acumulado del cambio.**
29. **Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable, que podría ser el propio periodo corriente, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente de los activos netos/patrimonio que se vean afectado para ese periodo.**

30. **Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la entidad ajustará la información comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.**
31. Cuando la entidad aplique una nueva política contable retroactivamente, la aplicará a la información comparativa de periodos anteriores, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable. La aplicación retroactiva a un periodo anterior no será practicable a menos que sea posible determinar el efecto acumulado tanto sobre los saldos de apertura como sobre los de cierre del estado de situación financiera correspondiente a ese periodo. El importe del ajuste resultante, referido a los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se efectuará contra los saldos iniciales de cada componente afectado de los activos netos/patrimonio del periodo previo más antiguo sobre el que se presente información. Normalmente, el ajuste se hace en resultados (ahorro o desahorro) acumulados. Sin embargo, los ajustes pueden hacerse contra otro componente de los activos netos/patrimonio (por ejemplo, para cumplir con una NICSP). Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será asimismo objeto de ajuste, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable.
32. Cuando sea impracticable para una entidad aplicar una nueva política contable retroactivamente, debido a que no pueda determinar el efecto acumulado de la aplicación de la política para todos los periodos anteriores, la entidad, de acuerdo con el párrafo 30, aplicará la nueva política contable de forma prospectiva desde el inicio del periodo más antiguo que sea practicable. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de los activos, pasivos y activos netos/patrimonio surgido antes de esa fecha. Se permitirán los cambios de políticas contables, incluso si fuera impracticable la aplicación de dicha política de forma prospectiva a algún periodo anterior. Los párrafos 55 a 58 suministran guías sobre cuándo resulta impracticable aplicar una nueva política contable a uno o más periodos anteriores.

Información a revelar

33. **Cuando la aplicación por primera vez de una NICSP (a) tenga efecto en el periodo corriente o en alguno anterior, (b) tuviera tal efecto, salvo que fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o (c) pudiera tener un efecto sobre periodos futuros, una entidad revelará:**
- (a) **el título de la Norma;**
 - (b) **en su caso, que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con sus disposiciones transitorias;**
 - (c) **la naturaleza del cambio en la política contable;**

- (d) en su caso, una descripción de las disposiciones transitorias;
- (e) en su caso, las disposiciones transitorias que podría tener efectos sobre periodos futuros;
- (f) para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los estados financieros afectados;
- (g) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y
- (h) si la aplicación retroactiva, exigida por los apartados 24(a) o (b), fuera impracticable para un periodo previo en concreto, o para periodos anteriores sobre los que se presente información, las circunstancias que conducen a la existencia de esa situación y una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

34. Cuando un cambio voluntario en una política contable (a) tenga efecto en el periodo corriente o en algún periodo anterior, (b) tuviera efecto en ese periodo si no fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o (c) podría tener efecto sobre periodos futuros, la entidad revelará:
- (a) la naturaleza del cambio en la política contable;
 - (b) las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información más fiable y relevante;
 - (c) para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida de los estados financieros afectados;
 - (d) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y
 - (e) si la aplicación retroactiva fuera impracticable para un periodo anterior en particular, o para periodos anteriores a los presentados, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

35. **Cuando una entidad no haya aplicado una nueva NICSP que habiendo sido emitida todavía no ha entrado en vigor, la entidad deberá revelar:**
- (a) este hecho; y
 - (b) información relevante, conocida o razonablemente estimada, para evaluar el posible impacto que la aplicación de la nueva Norma tendría sobre los estados financieros de la entidad en el periodo en que se aplique por primera vez.
36. Para cumplir con el párrafo 35, la entidad revelará:
- (a) El título de la nueva NICSP;
 - (b) la naturaleza del cambio o cambios inminentes en la política contable;
 - (c) la fecha en la cual es obligatoria la aplicación de la Norma;
 - (d) la fecha a partir de la que está previsto aplicar la Norma por primera vez; y
 - (e) Indistintamente:
 - (i) una explicación del impacto esperado, derivado de la aplicación inicial de la Norma, sobre los estados financieros de la entidad; o
 - (ii) si el impacto fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración al efecto.

Cambios en estimaciones contables

37. Como resultado de las incertidumbres inherentes a la prestación de servicios, realización de actividades comerciales u otro tipo de actividades, muchas de las partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino sólo a través de estimaciones. El proceso de estimación implica la utilización de juicios profesionales basados en la información fiable disponible más reciente. Por ejemplo, podría requerirse estimaciones para:
- (a) ingresos fiscales adeudados al gobierno;
 - (b) deuda sobre tributos de dudoso cobro;
 - (c) la obsolescencia de los inventarios;
 - (d) el valor razonable de activos o pasivos financieros;
 - (e) las vidas útiles o patrones previsibles de consumo de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio incorporado en los activos depreciables, o sobre el porcentaje de terminación de la carretera en construcción; y
 - (f) las obligaciones por garantías concedidas.

38. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad¹.
39. Si se produjese cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, es posible que ésta pueda necesitar ser revisada, como consecuencia de nueva información obtenida o de poseer más experiencia. La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no está relacionada con períodos anteriores ni tampoco es una corrección de un error.
40. Un cambio en los criterios de medición aplicados es un cambio en una política contable, y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.
41. **El efecto de un cambio en una estimación contable, diferente de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 42, se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado (ahorro o desahorro) del:**
 - (a) **periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta a un sólo periodo; o**
 - (b) **el periodo del cambio y períodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.**
42. **En la medida que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de los activos netos/patrimonio, deberá ser reconocido ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o activos netos/patrimonio en el periodo en que tiene lugar el cambio.**
43. El reconocimiento prospectivo del efecto del cambio en una estimación contable significa que el cambio se aplica a las transacciones, otros eventos y condiciones, desde la fecha del cambio en la estimación. Un cambio en una estimación contable podría afectar sólo al resultado (ahorro o desahorro) del periodo corriente, o bien al de éste y al de períodos futuros. Por ejemplo, un cambio en la estimación del importe de los clientes de dudoso cobro afectará solo al resultado (ahorro o desahorro) del periodo corriente y, por tanto, se reconocerá en este periodo. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada de, o en los patrones de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados a, un activo depreciable afectará al gasto por depreciación del periodo corriente y de cada uno de los períodos de vida útil restante del activo. En ambos casos, el efecto del cambio relacionado con el

¹ La información será fiable si está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que representa la imagen fiel de lo que pretende representar o puede razonablemente esperarse que represente. El párrafo FC16 de la NICSP 1 discute el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

periodo corriente se reconoce como ingreso o gasto en el periodo corriente. El efecto, si lo hubiera, sobre periodos futuros se reconocerá en dichos periodos.

Información a revelar

44. **La entidad revelará la naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo corriente, o que se espere vaya a producirlos en periodos futuros, excepto por la información a revelar sobre el efecto sobre periodos futuros, en el caso de que fuera impracticable estimar ese efecto.**
45. **Si no se revela el importe del efecto en periodos futuros debido a que la estimación es impracticable, la entidad revelará este hecho.**

Errores

46. Los errores pueden surgir con respecto al reconocimiento, medición, presentación o información a revelar de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NICSP si contienen errores, tanto materiales o que tienen importancia relativa como inmateriales o que no tienen importancia relativa, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros se autoricen para su emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 47 a 52).
47. **Con sujeción a lo establecido en párrafo 48, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:**
 - (a) **reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o**
 - (b) **si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y activos netos/patrimonio para dicho periodo.**

Limitaciones a la reexpresión retroactiva

48. **El error correspondiente a un periodo anterior se corregirá mediante reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error.**
49. **Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, de un error sobre la información comparativa de uno o**

más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y activos netos/patrimonio para los periodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio periodo corriente).

50. **Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, de un error sobre todos los periodos anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea posible hacerlo.**
51. El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, incluyendo resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible.
52. Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los periodos previos (por ejemplo, una equivocación al aplicar una política contable), la entidad, de acuerdo con el párrafo 50, reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más antigua posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y activos netos/patrimonio que haya surgido antes de esa fecha. En los párrafos 55 a 58 se suministran guías sobre cuándo resulta impracticable corregir un error para uno o más periodos anteriores.
53. La corrección de errores se distingue de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia, no constituye la corrección de un error.

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

54. **En aplicación del párrafo 47, la entidad revelará la siguiente información:**
 - (a) **la naturaleza del error del periodo anterior;**
 - (b) **para cada periodo anterior presentado, en la medida que sea practicable, el importe de la corrección para cada línea de partida del estado financiero afectado;**
 - (c) **el importe del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y**
 - (d) **si fuera impracticable la reexpresión retroactiva para un periodo anterior en particular, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error.**

Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retroactivas

55. En algunas circunstancias, cuando se desea conseguir la comparabilidad con el periodo corriente, el ajuste de la información comparativa de uno o más periodos anteriores es impracticable. Por ejemplo, los datos podrían no haberse obtenido, en el periodo o periodos anteriores, de forma que permitan la aplicación retroactiva de una nueva política contable (incluyendo, para el propósito de los párrafos 56 a 58, su aplicación prospectiva a periodos anteriores), o la reexpresión retroactiva para corregir un error de un periodo anterior, como consecuencia de lo cual la reconstrucción de la información es impracticable.
56. Con frecuencia es necesario efectuar estimaciones al aplicar una política contable a los elementos de los estados financieros reconocidos o revelados que hacen referencia a determinadas transacciones, otros sucesos o condiciones. La estimación es subjetiva en sí misma, y podría haberse realizado después de la fecha de presentación. El desarrollo de estimaciones puede ser todavía más difícil cuando se aplica retroactivamente una política contable, o cuando se efectúa una reexpresión retroactiva para corregir un error de periodos anteriores, debido al dilatado periodo de tiempo que podría haber transcurrido desde que se produjo la transacción afectada, otro suceso o condición objeto de la reexpresión. Sin embargo, el objetivo de estimaciones que se refieren a periodos anteriores, es el mismo que para las estimaciones realizadas en el periodo corriente, esto es, una y otra han de reflejar las circunstancias existentes cuando la transacción, suceso o condición haya ocurrido.
57. En consecuencia, la aplicación retroactiva de una nueva política contable o la corrección de un error de un periodo anterior, exige diferenciar la información que:
 - (a) suministra evidencia de las circunstancias existentes en la fecha o fechas en la que la transacción, otro suceso o condición haya ocurrido; y
 - (b) tendría que haber estado disponible cuando los estados financieros del periodo previo fueron autorizados para su emisión;

de otro tipo de información. Para algunos tipos de estimaciones (por ejemplo, una estimación del valor razonable que no esté basada en precios o factores observables), es impracticable distinguir tales tipos de información. Cuando la aplicación o la reexpresión retroactivas exijan efectuar estimaciones significativas, para las que sea imposible distinguir aquellos dos tipos de información, resultará impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del periodo previo de forma retroactiva.

58. Cuando se esté aplicando una nueva política contable o se corrijan importes de un periodo anterior, no deberán establecerse hipótesis retroactivas, ya sea

que consistan en suposiciones acerca de las intenciones de la gerencia en un periodo previo o en estimaciones de los importes que se hubieran reconocido, medido o revelado en tal periodo anterior. Por ejemplo, cuando una entidad corrige un error de un periodo anterior al clasificar un edificio del gobierno como una propiedad de inversión (el edificio era clasificado previamente como propiedades, planta y equipo), no cambia la base de clasificación para ese periodo, si la gerencia decidiera más tarde utilizar ese edificio como un edificio de oficinas ocupado por el dueño. Además, cuando una entidad corrige un error de un periodo anterior al calcular su pasivo para la provisión de costos de limpieza de contaminación resultante de operaciones del gobierno de acuerdo con la NICSP 19, *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, ignorará la información sobre un escape de petróleo inusualmente grande de un barco petrolero durante el periodo siguiente que ha estado disponible después de que los estados financieros para el periodo anterior fueran autorizados para su emisión. El hecho de que frecuentemente se exija efectuar estimaciones significativas cuando se modifica la información comparativa presentada para periodos anteriores, no impide ajustar o corregir dicha información comparativa.

Fecha de vigencia

59. Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2008, se revelará este hecho.
- 59A. Los párrafos 9, 11 y 14 fueron modificados mediante el documento *Mejoras a las NICSP* emitido en enero de 2010. Una entidad debe aplicar esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada.
- 59B. El párrafo 60 fue modificado por la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* emitida en enero 2015. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.
- 59C. El documento *Mejoras a las NICSP 2015* emitido en abril de 2016 modificó los párrafos 7, 10, 12, 14, 15, 17 y 34 y eliminó el párrafo 13. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las

modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.

- 59D. Los párrafos 5 y 6 fueron eliminados por el documento *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.
60. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Derogación de la NICSP 3 (2000)

61. Esta Norma sustituye a la NICSP 3, *Resultado Neto del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*, emitida en 2000.

Apéndice

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 3, pero no son parte de la misma.

Revisión de la NICSP 3 como resultado del Proyecto general de mejoras del IASB.

Antecedentes

- FC1. El Programa de Convergencia con las NIIF es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengado) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea apropiado para las entidades del sector público.
- FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para apartarse. La desviación de la NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sean apropiados para el sector público, o cuando sea necesaria la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en la *Comparación con la NIIF* incluida en cada NICSP. La Comparación con la NIC 8 hace referencia a la versión de diciembre de 2003 de la NIC 8 y no a cualquier otra.
- FC3. En mayo de 2002, el IASB emitió un proyecto de norma de modificaciones propuestas a 13 NIC² como parte de su Proyecto general de mejoras. Los objetivos del proyecto de Mejora General del IASB eran “reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, para tratar ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras”. Las NIC finales se emitieron en diciembre de 2003.
- FC4. La NICSP 3, emitida en enero de 2000 se basó en la NIC 8 (revisada en 1993), *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables* que fue emitida nuevamente en diciembre de 2003, como la NIC 8, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Al final de 2003 el predecesor del IPSASB, el Comité del Sector Público (PSC),³ puso en marcha un Proyecto de Mejoras de las NICSP para la convergencia, cuando fuera apropiado, de las NICSP con las NIC mejoradas emitidas en diciembre de 2003.

² Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se emitieron por el predecesor del IASB –el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Las Normas emitidas por el IASB se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El IASB ha definido las NIIF integrando las NIIF, las NIC y las Interpretaciones de las Normas. En algunos casos, el IASB ha modificado, en lugar de reemplazado, las NIC, en aquellos casos en que las antiguas NIC se mantienen.

³ El PSC se convirtió en el IPSASB cuando el Consejo de la IFAC cambió el mandato del PSC para pasar a ser un consejo emisor de normas independiente en noviembre de 2004.

- FC5. El IPSASB revisó la NIC 8 mejorada y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la NIC y con las modificaciones realizadas. (Los Fundamentos de las Conclusiones del IASB no se reproducen aquí. Los subscriptores del *Comprehensive Subscription Service* del IASB pueden consultar los Fundamentos de las conclusiones en el sitio web del IASB <http://www.iasb.org>). En aquellos casos donde la NICSP difiere de la NIC correspondiente, los Fundamentos de las conclusiones explican las razones específicas del sector público para la falta de aplicación.
- FC6. La NICSP 3 no incluye las modificaciones resultantes surgidas desde la emisión de las NIIF a partir de diciembre de 2003. Esto es así porque el IPSASB no ha revisado todavía ni se ha formado una opinión sobre la aplicabilidad de los requerimientos incluidos en las NIIF a las entidades del sector público.

Revisión de la NICSP 3 como resultado del documento del IASB *Mejoras a las NIIF* emitido en 2008

- FC7. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 10 incluidas en el documento *Mejoras a las NIIF* emitido por el IASB en mayo de 2008 y por lo general coincidió con las razones del IASB para revisar la norma. El IPSASB concluyó que no había una razón específica del sector público para la no adopción de las modificaciones.

La revisión de la NICSP 3 como resultado de la publicación del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público (Mejoras a las NICSP 2015)*

- FC8. A partir de la publicación del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público* (el Marco Conceptual) el IPSASB inició un proyecto de alcance limitado para hacer cambios en las NICSP con el fin de reflejar los cuatro primeros capítulos. Esos capítulos abordan el papel y autoridad; objetivos y usuarios; características cualitativas (CC) y restricciones sobre la información en los informes financieros con propósito general; y la entidad que informa. El IPSASB propuso esas modificaciones en el Proyecto de Norma 58, *Mejoras a las NICSP 2015*.
- FC9. El párrafo 12 de la NICSP 3 proporciona el primer nivel de requerimientos para el desarrollo de una política contable cuando no hay NICSP que específicamente se aplique a una transacción, otro evento o condición. La versión 2006 de la NICSP 1 especificaba que la gerencia debía usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable a fin de suministrar información que sea relevante y fiable. El IPSASB decidió sustituir la referencia a la fiabilidad por representación fiel a fin de asegurar la congruencia con el Marco Conceptual. En congruencia con su decisión de no distinguir CC fundamentales y de mejora, el IPSASB decidió reconocer las otras CC y las restricciones en la información incluida en los informes financieros con propósito general en el párrafo 12. Uno de los

que respondieron al Proyecto de Norma 58 consideró que las referencias a lo largo de los pronunciamientos de las NICSP debían modificarse para referirse al conjunto de CC y restricciones. El Marco Conceptual dice que cada una de las CC es parte integrante y cumple su función con las otras CC para proporcionar información en los informes financieros con propósito general, que es útil para lograr los objetivos de la información financiera. Sin embargo, esta interacción no impide que CC individuales tengan más o menos importancia, dependiendo de las circunstancias específicas y, por tanto, el IPSASB concluyó que no debería haber referencia a todas las CC y restricciones, cada vez que se haga referencia a una o más CC.

- FC10. La NICSP 3 también ha enumerado una serie de atributos, que incluyen la esencia económica, neutralidad, prudencia e integridad. El IPSASB consideró si esos atributos debían ser explícitamente establecidos en la NICSP 3. El IPSASB reconoce que el valor de esos atributos, pero destacó que mientras que habían sido específicamente referidos y explicados en el Apéndice A de la NICSP 1, no eran identificados de forma específica como CC en el Marco Conceptual.
- FC11. El Marco Conceptual explica que “la representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre error significativo” y además que “la información que representa fielmente un fenómeno económico o de otro tipo describe la esencia de la transacción, otro evento, actividad o circunstancia subyacente –que no es necesariamente siempre la misma que la de su forma legal”. Por ello, la esencia sobre la forma permanece como una cualidad clave que debe poseer la información incluida en los IFPG. No se identifica como una CC adicional o separada porque ya está implícita en el concepto de representación fiel.
- FC12. El IPSASB opina que el concepto de prudencia está reflejado también en la explicación de neutralidad como un componente de la representación fiel, y el reconocimiento de la necesidad actuar con precaución al tratar con la incertidumbre. En consecuencia, el IPSASB concluyó que no hay necesidad de referirse de forma explícita a la esencia económica, neutralidad, prudencia e integridad en el párrafo 12.
- FC13. El párrafo 14 proporciona las fuentes a las que la gerencia se referirá y sobre las que considerará su aplicabilidad, para el desarrollo de una política contable cuando no hay NICSP que específicamente se aplique a una transacción, otro evento o condición. El IPSASB consideró si la gerencia debía dirigirse por las definiciones y criterios de reconocimiento y medición para activos, pasivos, ingresos y gastos descritos en otras NICSP o el Marco Conceptual. El IPSASB reconoció que las NICSP no han sido todavía actualizadas para reflejar las definiciones y criterios de reconocimiento y medición en el Marco Conceptual. Sin embargo, el Marco Conceptual refleja los pensamientos más actualizados del IPSASB que concluyó que la gerencia debía dirigirse por esta fuente.

- FC14. El párrafo 15 permite la consideración de los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas, en tanto en cuanto no entren en conflicto con las fuentes que surgen de las NICSP, al hacer juicios sobre el desarrollo y aplicación de una política contable. El IPSASB consideró si debería conservar los ejemplos de los pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Destacando que la revisión del Marco Conceptual del IASB no se había completado en ese momento, el IPSASB opinaba que había diferencias entre el Marco Conceptual del IPSASB y la revisión en desarrollo del Marco Conceptual del IASB. En consecuencia, el desarrollo y aplicación de las políticas contables basada en el Marco Conceptual del IASB podría no ser siempre apropiado en el sector público. En respuesta a los comentarios de uno de los que respondieron al Proyecto de Norma 58, el IPSASB también reafirmó que el Marco Conceptual no está subordinado al Marco Conceptual del IASB. El IPSASB consideró que los otros ejemplos de los pronunciamientos del IASB en el párrafo 15-NIIF e Interpretaciones emitidas por Comité de Interpretaciones de las NIIF del IASB (IFRIC) o el anterior Comité de Interpretaciones (SIC)-son útiles y deben conservarse.

Revisión del de la NICSP 33 como resultado del documento *La Aplicabilidad de la NICSP*, emitido por el IPSASB en abril de 2016

- FC15. El IPSASB emitió el documento *La Aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:
- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a “entidades del sector público distintas de las EP” de la sección de alcance de cada Norma;
 - (b) sustituye el término “EP” por el término “entidades comerciales del sector público”, cuando procede; y
 - (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

Las razones de estos cambios se establecen en los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 1.

Guía de implementación

Esta guía acompaña a la NICSP 3, pero no es parte de la misma.

Reexpresión retroactiva de errores

- GI1. Durante el 20X2, la entidad descubrió que el ingreso por impuesto sobre la renta era incorrecto. El impuesto sobre la renta por 6.500 u.m.⁴, que debería haber sido reconocido en 20X1, fue omitido indebidamente en dicho año y reconocido como ingreso en 20X2.
- GI2. Los registros contables de la entidad para el 20X2 muestran los ingresos fiscales por 60.000 u.m. (incluyendo el ingreso por impuesto sobre la renta por 6.500 u.m. que debería haber sido reconocido en 20X1) y gastos por 86.500 u.m.
- GI3. En 20X1, la entidad presentó las siguientes cifras:

	u.m.
Ingresos por impuestos	34.000
Cargos a los usuarios	3.000
Otros ingresos de actividades ordinarias	<u>30.000</u>
Total ingresos	67.000
Gastos	<u>(60.000)</u>
Resultado positivo (ahorro)	<u>7.000</u>

- GI4. En 20X1 el resultado positivo acumulado inicial (ahorro) era 20.000 u.m. y el resultado positivo acumulado inicial (ahorro) al cierre era 27.000 u.m.
- GI5. La entidad no tenía otros ingresos de actividades ordinarias o gastos.
- GI6. La entidad tenía 5.000 u.m. de capital aportado a lo largo del periodo, y ningún otro componente de activos netos/patrimonio excepto para el resultado positivo (ahorro) acumulado.

Estado de rendimiento financiero de la entidad del sector público

	20X2	(reexpresado) 20X1
	u.m.	u.m.
Ingresos por impuestos	53.500	40.500
Cargos a los usuarios	4.000	3.000
Otros ingresos de actividades ordinarias	<u>40.000</u>	<u>30.000</u>
Total ingresos	97.500	73.500
Gastos	<u>(86.500)</u>	<u>(60.000)</u>
Resultado positivo (ahorro)	<u>11.000</u>	<u>13.500</u>

⁴ En estos ejemplos, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

Estado de cambios en el patrimonio de la entidad del sector público X

	Capital aportado	Resultado positivo (Ahorro) Acumulado	Total
		u.m.	
Saldo a 31 de diciembre de 20X0	5.000	20.000	25.000
Resultado positivo (ahorro) del periodo finalizado a 31 de diciembre de 20X1 reexpresado	–	13.500	13.500
Saldo a 31 de diciembre de 20X1	5.000	33.500	38.500
Resultado positivo (ahorro) del periodo finalizado al 31 de diciembre de 20X2	–	11.000	11.000
Saldo al 31 de diciembre de 20X2	5.000	44.500	49.500

Extracto de las Notas a los Estados Financieros

1. El ingreso tributario de 6.500 u.m. fue omitido incorrectamente en los estados financieros del 20X1. Los estados financieros de 20X1 han sido reexpresados para corregir este error. El efecto de la reexpresión sobre esos estados financieros se resume a continuación. No hay efecto en 20X2.

	Efecto en 20X1
	u.m.
Incremento de los ingresos	6.500
Incremento en el resultado positivo (ahorro)	6.500
Incremento en deudores	6.500
Incremento en activos netos/patrimonio	6.500

Cambio en la política contable con aplicación retroactiva

- GI7. Durante el 20X2 la entidad cambió de política contable para el tratamiento de los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición de una central hidroeléctrica en fase de construcción. En los períodos previos, la entidad había capitalizado estos costos. La entidad ha decidido ahora tratarlos como gasto, en lugar de capitalizarlos. La gerencia considera que la nueva política es preferible porque da lugar a un tratamiento más transparente de los costos de financiación y es congruente con la práctica del sector industrial local, haciendo los estados financieros de la entidad más comparables.

- GI8. La entidad capitalizó costos por préstamos incurridos por 2.600 u.m. durante 20X1 y 5.200 u.m. en los períodos anteriores a 20X1. Todos los costos por préstamos incurridos en períodos anteriores, con motivo de la adquisición de la central hidroeléctrica, fueron capitalizados.
- GI9. Los registros contables del 20X2 muestran que el resultado positivo (ahorro) antes de intereses asciende a 30.000 u.m.; y el gasto por intereses asciende a 3.000 u.m (solo para 20X2).
- GI10. La entidad no ha reconocido todavía ninguna depreciación sobre la central porque no está todavía en uso.
- GI11. En 20X1, la entidad presentó las siguientes cifras:

	u.m.
Resultado positivo (ahorro) antes de intereses	18.000
Gastos por intereses	—
Resultado positivo (ahorro)	<u>18.000</u>

- GI12. En 20X1 el resultado positivo (ahorro) acumulado inicial era 20.000 u.m. y el resultado positivo (ahorro) acumulado al cierre era 38.000 u.m.
- GI13. La entidad tenía 10.000 u.m. de capital aportado a lo largo del periodo, y ningún otro componente de activos netos/patrimonio excepto para el resultado positivo (ahorro) acumulado.

Estado de rendimiento financiero de la entidad del sector público

	(reexpresado)	
	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Resultado positivo (ahorro) antes de intereses	30.000	18.000
Gastos por intereses	<u>(3.000)</u>	<u>(2.600)</u>
Resultado positivo (ahorro)	<u>27.000</u>	<u>15.400</u>

Estado de cambios en activos netos/patrimonio de la entidad del sector público

	Capital aportado	(reexpresado) Resultados positivos (ahorro) acumulados	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Saldo al 31 de diciembre de 20X0 según se presentó previamente	10.000	20.000	30.000
Cambio en el criterio contable relacionado con la capitalización de intereses (Nota 1)	–	(5.200)	(5.200)
Saldo al 31 de diciembre de 20X0 según se reexpresó	10.000	14.800	24.800
Resultado positivo (ahorro) del periodo finalizado a 31 de diciembre de 20X1 (reexpresado)	–	15.400	15.400
Saldo a 31 de diciembre de 20X1	10.000	30.200	40.200
Resultado positivo (ahorro) del periodo finalizado al 31 de diciembre de 20X2	–	27.000	27.000
Saldo al 31 de diciembre de 20X2	10.000	57.200	67.200

Extracto de las Notas a los Estados Financieros

1. Durante 20X2, la entidad cambió su política contable para el tratamiento de los costos por préstamos relativos a una central eléctrica. Previamente, la entidad capitalizó dichos costos. Ahora se dan de baja como gastos según se incurren. La gerencia considera que esta política proporciona información fiable y más relevante porque da lugar a un tratamiento más transparente de los costos de financiación y es congruente con la práctica del sector industrial local, haciendo los estados financieros de la entidad más comparables. Este cambio en la política contable ha sido contabilizado retroactivamente, y los estados comparativos para 20X1 han sido reexpresados. A continuación, se presenta el efecto del cambio en 20X1 en forma de tabla. Los resultados positivos (ahorro) acumulados iniciales para el 20X1 se han reducido en 5.200, que es el montante del ajuste correspondiente a los ejercicios anteriores a 20X1.

<i>Efecto en 20X1</i>	u.m.
(Incremento) en el gasto por intereses	(2.600)
(Disminución) en el resultado positivo (ahorro) del periodo	(2.600)
<i>Efecto en periodos anteriores a 20X1</i>	
(Disminución) en el resultado positivo (ahorro) del periodo	(5.200)
(Disminución) en activos en el curso de la construcción y en el resultado positivo (ahorro) acumulado	(7.800)

Aplicación prospectiva de un cambio en la política contable cuando la aplicación retroactiva no es practicable

- GI14. Durante 20X2, la entidad cambió su política contable para depreciar propiedades, planta y equipo, para aplicar de forma más completa un enfoque de componentes, y adoptar al mismo tiempo el modelo de revaluación.
- GI15. En los años anteriores a 20X2, los registros de activos de la entidad no fueron suficientemente detallados para aplicar completamente un enfoque de componentes. Al final del año 20X1, la gerencia encargó un informe de ingeniería, que proporcionó información acerca de los componentes mantenidos y sus valores razonables, vidas útiles, valores residuales estimados e importes depreciables al comienzo de 20X2. Sin embargo, el informe no proporcionó una base suficiente para estimar con fiabilidad el costo de aquellos componentes que no habían sido contabilizados previamente de forma separada, y los registros existentes antes del informe no permitían que esta información fuera reconstruida.
- GI16. La gerencia consideró cómo contabilizar cada uno de los dos aspectos del cambio contable. Determinaron que no era practicable contabilizar retroactivamente el cambio a un enfoque de componentes más completo, o contabilizar ese cambio de forma prospectiva desde cualquier fecha anterior al comienzo de 20X2. También, se requiere que el cambio desde un modelo de costo a un modelo de revaluación se contabilice de forma prospectiva. Por ello, la gerencia concluyó que debía aplicar la nueva política de la entidad de forma prospectiva desde el inicio de 20X2.

GI17. Información adicional:

	u.m.
Propiedades, planta y equipo	
Costo	25.000
Depreciación	<u>(14.000)</u>
Valor en libros neto	<u>11.000</u>
Gasto de depreciación prospectiva para 20X2 (base antigua)	1.500
Algunos resultados del informe de ingeniería:	
Valoración	17.000
Valor residual estimado	3.000
Vida restante promedio del activo (años)	7
Gasto de depreciación de propiedades, planta y equipo para 20X2 (nueva base)	2.000

Extracto de las Notas a los Estados Financieros

1. Desde el comienzo de 20X2, la entidad cambió su política contable de depreciación de propiedades, planta y equipo, para aplicar de forma más completa un enfoque de componentes y adoptar al mismo tiempo el modelo de revaluación. La gerencia tiene la opinión de que esta política proporciona información fiable y más relevante porque trata de forma más precisa los componentes de propiedades, planta y equipo y se basa en valores actualizados. La política ha sido aplicada de forma prospectiva desde el comienzo de 20X2, porque no era practicable para estimar los efectos de aplicar la política retroactivamente, o de forma prospectiva desde cualquier fecha anterior. En consecuencia, la adopción de la nueva política no tiene efecto en años anteriores. El efecto sobre el año corriente es (a) incrementar el valor en libros de las propiedades, planta y equipo al comienzo del año por 6.000 u.m., (b) crear una reserva de revaluación al comienzo del año de 6.000 u.m., e (c) incrementar el gasto por depreciación por 500 u.m.

Comparación con la NIC 8

La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 8 (2003), *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* e incluye las modificaciones efectuadas a la NIC 8 como resultado del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 3 y la NIC 8 son las siguientes:

- La NICSP 3 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 8. Los ejemplos más significativos son los términos “estado de rendimiento financiero”, “resultado (ahorro o desahorro) acumulado” y “activos netos/patrimonio” en la NICSP 3. Los términos equivalentes en la NIC 8 son “estado de resultados”, “ganancias acumuladas” y “patrimonio”.
- La NICSP 3 no utiliza el término “ingreso”, que en la NIC 8 tiene un significado más amplio que el término “ingreso (de actividades ordinarias).”
- La NICSP 3 contiene un conjunto de definiciones de términos técnicos diferentes a los de la NIC 8 (párrafo 7).
- La NICSP 3 tiene una jerarquía similar a la NIC 8.
- Las NICSP 3 no requiere revelar información sobre ajustes a ganancias por acción básicas o diluidas. La NIC 8 requiere revelar información del importe del ajuste o corrección para ganancias básicas o diluidas por acción.